

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
FACULDADE DE DIREITO

MARIANA ALBUQUERQUE DE ALBUQUERQUE E SILVA

**O ICMS E A “GUERRA FISCAL”: ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E EFEITOS
DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS
ESTADUAIS.**

CURITIBA
2017

MARIANA ALBUQUERQUE DE ALBUQUERQUE E SILVA

**O ICMS E A “GUERRA FISCAL”: ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E EFEITOS
DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS
ESTADUAIS.**

Monografia apresentada ao Departamento de
Direito Público, Setor de Ciências Jurídicas,
Universidade Federal do Paraná, como
requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

MARIANA ALBUQUERQUE DE ALBUQUERQUE E SILVA

O ICMS E A “GUERRA FISCAL”: ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E EFEITOS DA
DECLARAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS ESTADUAIS.

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em
Direito, Setor de Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca
examinadora:

Orientador:

Prof. Dr. José Roberto Vieira
Departamento de Direito Público, UFPR.

Prof. Dr. Rodrigo Luís Kanayama
Departamento de Direito Público, UFPR.

Prof. Dr. Mauricio Dalri Timm do Valle
Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA.
Universidade Católica de Brasília – UCB.

Curitiba, ____ de _____ de 2017

RESUMO

Este trabalho pretende analisar e identificar as normas constitucionais e legais aplicáveis aos benefícios tributários e fiscais do ICMS; bem como os efeitos da sua declaração de inconstitucionalidade e as perspectivas de modulação desses efeitos. Assim, através da descrição e análise da Norma de Incidência Tributária do ICMS, da aplicabilidade do tributo em caráter fiscal e extrafiscal, bem como da interpretação dos conceitos de “Guerra Fiscal”, Competência Tributária, e dos princípios constitucionais da legalidade, da Segurança Jurídica, da Proteção À Confiança, do Federalismo e da Não Cumulatividade, além do alcance de tais definições, o presente estudo cuidará de investigar se o contribuinte, que atuou conforme disposições legais emitidas pelo próprio Estado de origem, está protegido pelo Direito. Ainda, buscará compreender se a violação às determinações constitucionais para a instituição de benefícios e incentivos fiscais e tributários é suficiente para prejudicar os contribuintes de boa-fé, bem como se é possível diante da justificativa da inconstitucionalidade das normas, glosar os créditos usufruídos em decorrência das saídas beneficiadas com esses incentivos.

Palavras-chave: ICMS. “Guerra Fiscal”. Benefícios Tributários e Fiscais. Extrafiscalidade. Declaração de Inconstitucionalidade. Modulação dos Efeitos.

ABSTRACT

This paper intends to analyze and identify the constitutional and legal norms applicable to tax and fiscal benefits of ICMS; as well as the effects of its declaration of unconstitutionality and the prospects of modulation of these effects. Therefore, through the description and analysis of the ICMS Tax Incidence Standard, the fiscal and extrafiscal tax applicability, as well as the interpretation of the concepts of the "Fiscal War", Tax Competence, and the constitutional principles of Legality, Legal Security, Trust Protection, Federalism and Non Cumulativity, beyond the scope of such definitions, the present study will investigate whether the taxpayer who acted in accordance with legal procedures issued by the State of origin itself, is protected by Law. It will also seek to understand if the violation of the constitutional provisions for the establishment of tax and fiscal benefits and incentives is enough to damage taxpayers in good faith, and if it is possible, given the justification of the unconstitutionality of the rules, to gloss over the credits enjoyed as a result of the benefits from these incentives.

Keywords: ICMS. "Fiscal War". Tax and Fiscal Benefits. Extrafiscality. Declaration of Unconstitutionality. Modulation of Effects.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. PREMISSAS	9
2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE SISTEMAS E O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO	9
2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	11
2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	13
2.3.2 Princípio da Legalidade Tributária.....	16
2.3.3 Princípio da Segurança Jurídica.....	18
2.3.4 Princípio da Proteção à Confiança	19
2.3.5 Princípio do Federalismo.....	22
2.3.6 Princípio da Não Cumulatividade	23
3. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	25
3.1 ASPECTOS GERAIS E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS.	25
4. BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E FISCAIS.....	30
4.1. CARÁTER FISCAL E EXTRAFISCAL E A NECESSIDADE DE MANUTENÇÃO DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS	30
4.2. BENEFÍCIOS E INCENTIVOS.....	32
4.3. ESTRUTURA NORMATIVA DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO.....	34
4.4. A CHAMADA “GUERRA FISCAL”	36
4.5. A IMPOSSIBILIDADE DE CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE	37
5. OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS	40
5.1. OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS	40
5.2. O RECURSO DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS	41
6. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017	48

7. CONCLUSÕES	50
8. REFERÊNCIAS.....	52

1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS é tributo de competência estadual, porém, de grande representatividade na arrecadação aos cofres públicos nacionais.

Assim, com o objetivo de atrair cada vez mais investimentos privados, bem como desenvolver determinadas regiões de seus territórios, os estados da Federação concedem benefícios e incentivos relacionados ao ICMS, de forma a tornar a instalação das empresas mais vantajosa.

Contudo, para conceder esses incentivos e benefícios, as unidades federativas têm editado decretos, leis e atos administrativos, muitas vezes, de forma alheia às determinações previstas na Constituição Federal bem como na legislação competente.

Desse modo, é recorrente a manifestação dos demais Estados da Federação que, sentindo-se prejudicados, provocam o judiciário para que se manifeste acerca da constitucionalidade desses benefícios.

Contudo, mais do que em relação aos estados de inconstitucionalmente outorgaram os referidos benefícios, a declaração de nulidade desses fomentos traz efeitos práticos para os contribuintes, em especial para os que se basearam nos critérios jurídicos e administrativos determinados pela própria administração, ou que prestaram contrapartidas atreladas à concessão dos incentivos fiscais.

Essas consequências devem ser analisadas com cautela, na medida em que a anulação retroativa dos estímulos causaria grande prejuízo de ordem patrimonial aos contribuintes, cujas atividades foram baseadas em norma tida como válida à época dos fatos.

Nesse sentido, o artigo 27 da Lei nº 9.868 de 10 de novembro de 1999 permitiu que o Supremo Tribunal Federal - STF utilizasse o recurso denominado “modulação dos efeitos” da declaração de inconstitucionalidade. Em outras palavras, permitiu que o tribunal restringisse os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou mesmo decidisse que sua eficácia terá início em momento posterior, conforme o interesse social ou a tutela da segurança jurídica o exigir.

Por certo, diante do atual cenário econômico e da falta de concretização das políticas públicas, o estudo sobre a facultatividade e a capacidade dos entes públicos concederem benefícios tributários e/ou fiscais de forma unilateral mostra-se essencial, na medida em que eventuais exonerações possam ser exigíveis e determinados investimentos se tornem inaplicáveis.

2. PREMISSAS

2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE SISTEMAS E O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

IMMANUEL KANT foi o primeiro filósofo a, satisfatória e efetivamente, demonstrar que é possível conhecer conjuntos e compreendê-los. A partir dele, pela primeira vez, imagina-se uma estrutura coesa, com elementos interligados entre si, sob a égide de um princípio unificador.

Trazendo esse conceito de sistema para o Direito Tributário, PAULO DE BARROS CARVALHO examina o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, partindo da mesma premissa enunciada por KANT, concluindo que os sistemas são constituídos por elementos que se vinculam por meio de um princípio unitário, um vetor comum¹.

Nesse sentido, JOSÉ ROBERTO VIEIRA leciona que, em um sistema, além de repertório e estrutura, também encontraremos a tendência de formação da unidade, em virtude da existência de uma cadeia de fundamentação, além, eventualmente, dependendo do tipo do sistema, a característica de coerência².

Assim, não obstante a pluralidade de elementos, é necessária a correlação entre eles, diante de um conjunto de regras determinadas pela estrutura do sistema.

Verificam-se, entre outras classificações possíveis, duas categorias de sistemas: os naturais e os humanos. Os sistemas naturais podem ser entendidos como aqueles que se estabelecem independentemente da vontade humana, enquanto os sistemas humanos dependem dessa vontade.

O ordenamento jurídico pode ser caracterizado como um sistema formado por normas que, ao se relacionarem mediante vínculos coordenados e hierárquicos, constitui uma estrutura presente no segundo grupo de sistemas mencionados anteriormente.

Nesse sentido, esclarece MARÇAL JUSTEN FILHO:

A peculiaridade (que torna o ordenamento jurídico um sistema único e inconfundível) é que a estrutura dele é fornecida e organizada através, também, de normas jurídicas – que, pelo simples fato de o serem, também

¹Curso de Direito Tributário, p. 140.

²A Noção de Sistema no Direito, p 53- 55 a 61.

estão compreendidas no repertório do sistema. Ou seja, é o próprio repertório que determina a estrutura do sistema jurídico³.

Diante de tais argumentos, podemos concluir que esse sistema jurídico poderá compreender vários subsistemas, os quais estarão orientados a finalidades específicas, porém, sempre observando os critérios de validade do sistema em que se inserem.

No que tange ao Sistema Constitucional Brasileiro, além das características inerentes à sua natureza de sistema, ressaltam-se os aspectos pertinentes à sua supremacia em relação às demais normas do nosso ordenamento jurídico.

HANS KELSEN ensina que não podemos compreender a ordem jurídica como um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo patamar, mas sim um organismo escalonado, com diversos níveis de normas jurídicas, ordenados hierarquicamente⁴.

Contudo, por tratar-se de um subsistema jurídico, o qual, conforme visto, compreende uma infinidade de outros subsistemas, sempre será verificada uma interação e uma unidade entre as normas presentes nesses sistemas e subsistemas. Nesse sentido, nas palavras de KELSEN:

A unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta. A norma fundamental – hipotética nestes termos – é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora⁵.

Conclui-se, então, que, na medida em que o direito positivo é estrutura normativa ordenada, inserida nele, a Constituição ocupa posição de supremacia hierárquica, representando o escalão mais elevado.

Nesse sentido, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

A Constituição é, portanto, o fundamento último da ordem jurídica, ou seja, a base das atividades estatais. É ela que define a vida pública, que elenca os direitos individuais, coletivos e difusos e suas garantias. Nenhum ato infraconstitucional pode subsistir se, direta ou indiretamente, afrontar seus superiores ditames⁶.

³O imposto sobre serviços na constituição, p. 23.

⁴Teoria Pura do Direito, p. 155.

⁵Ibid., p. 155.

⁶ICMS, p. 32.

Dessa forma, o Sistema Constitucional Brasileiro pode ser entendido como o um sistema jurídico determinante para todo nosso ordenamento, visto que se trata de um sistema de regras e princípios, dotado de superioridade hierárquica em relação aos demais sistemas dele oriundos, presentes em nosso ordenamento.

O subsistema constitucional tributário, por sua vez, caracteriza-se pela composição de regras e princípios constitucionais pertinentes à matéria tributária, os quais se referem à incidência, arrecadação, recolhimento e demais particularidades de tributos.

Sobre o tema, nas palavras de CARVALHO:

Atribuem-lhe unidade duas circunstâncias: estarem todas elas legitimadas pela mesma fonte – a norma hipotética fundamental – e consubstanciarem o ponto de confluência do direito positivo, no que concerne a matéria que lhes dá conteúdo. Mantêm, entre si, relações de coordenação horizontal, situadas que estão no mesmo plano da escala hierárquica, tecendo, com idêntico status de juridicidade, a rede do subsistema⁷.

Além das definições dos arquétipos legais dos tributos e de outros parâmetros básicos, a Constituição também traz a repartição de competência tributária entre os entes políticos, atribuindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a prerrogativa para instituir, cobrar e fiscalizar os tributos indicados.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

CARRAZZA indica que, no Brasil, não podemos falar em poder tributário, na medida em que a força tributante do Estado não atua de forma irrestrita, mas, sim dentro dos limites impostos pelo direito positivo. Dessa forma, o que de fato existe é a competência tributária⁸.

Diz-se de competência tributária como a prerrogativa de criar, instituir tributos, ao estabelecer as respectivas regras matrizes de incidência. Trata-se de autorização constitucional, que confere aos entes políticos a possibilidade de legislar sobre matéria tributária. Nas palavras de CARVALHO:

⁷Curso... *op. cit.*, p. 155.

⁸Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 573.

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos⁹.

A partir dessa proposta terminológica, CARVALHO entende que competência tributária vai para além da edição da lei que instituirá o tributo, ou seja, terá competência, também o magistrado ou o particular que praticar um ato que culminará na criação de uma norma concreta. Dai, portanto, uma competência legiferante.

Deixando um pouco de lado o alcance da competência legiferante, CARRAZZA leciona que a competência se extingue com a edição das leis que criam os tributos. Quanto à permissão para legislar sobre determinadas obrigações tributárias, a constituição delimita o campo tributável privativo de cada ente político da federação, quais sejam a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal¹⁰.

Dessa forma, ao delimitar expressamente as competências tributárias concernentes a cada ente federativo, a constituição garante sua isonomia, na medida em que assegura a autonomia financeira e, conseqüentemente, as autonomias administrativa, política e legislativa, concretizando o Princípio Federativo.

Cumpra mencionar, ainda, quanto às propriedades da competência tributária. Segundo CARRAZZA, observaríamos a existência de seis características, quais sejam (i) privatividade; (ii) indelegabilidade; (iii) incaducabilidade; (iv) inalterabilidade; (v) irrenunciabilidade e (vi) facultatividade do exercício.

A privatividade diz com a já mencionada atribuição de competências tributárias privativas a cada ente político da federação. Ou seja, nas palavras de CARRAZZA, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possuem “...*faixas tributárias privativas*”¹¹.

Nesse sentido, assevera GERALDO ATALIBA:

Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, erga omnes, para exploração desse campo¹².

⁹Curso..., *op. cit.*, p. 217

¹⁰Curso..., *op. cit.*, p. 582.

¹¹*Ibid.*, p. 592.

¹²Hipótese de incidência Tributária, p. 106

Assim, ante o caráter privativo da competência tributária, a Constituição, ao declarar determinada pessoa política como competente para tratar de determinado tributo, imediatamente, exclui essa faculdade da esfera das demais pessoas políticas.

Enquanto indelegável, a competência tributária não pode ser conferida à outra pessoa política senão aquela constitucionalmente definida. Contudo, a capacidade tributária ativa, qual seja a prerrogativa de cobrar os tributos, pode sim ser delegada a outro ente político, conforme a conveniência e a facilidade de arrecadação e fiscalização.

Além disso, conforme a própria dicção dos termos expostos, a competência tributária é irrenunciável, pois não pode ser objeto de abdicação definitiva; inaducável, na medida em que perdura no tempo; e inalterável, haja vista não poder ter suas dimensões alargadas pela pessoa política que possui sua titularidade.

Por fim, a competência possui a característica da facultatividade, na qual se insere a liberdade da pessoa política de utilizá-la ou não. CARRAZZA assevera que a facultatividade decorre da decisão política a ser tomada pelo ente competente¹³.

Assim, as pessoas políticas podem deixar de aplicar suas competências tributárias, ou aplicá-las em parte, sempre pautadas em decisões políticas tomadas discricionariamente, conforme a atribuição de prioridades.

2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

2.3.1 Noções Gerais

Diante da breve noção exposta sobre sistemas, fazem-se necessárias algumas considerações, igualmente abreviadas, sobre princípios.

CARVALHO, diante da noção de sistema, leciona que, enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários. Essa situação garantir-lhe-ia, desde logo, a condição de sistema¹⁴.

¹³ **Curso...**, *op. cit.*, p.767

¹⁴ *Ibid.*, p. 140.

Desse entendimento, podemos inferir que os elementos do sistema jurídico são as normas, sendo elas, portanto, o próprio sistema jurídico em si, tal como elucidado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.:

um conjunto de objetos e seus atributos (repertório do sistema) mais as relações entre eles, conforme certas regras (estrutura do sistema). Os objetos são componentes do sistema, especialmente pelos seus atributos, as relações dão o sentido de coesão do sistema¹⁵.

O que se pretende demonstrar é que, no Sistema do Direito, em especial no subsistema do Direito Tributário, seus elementos, ou seja, as normas, encontram fundamento em normas jurídicas outras, o que ocorre e deve ocorrer em virtude da interdependência e característica de coerência.

Enquanto elementos desse sistema, podemos encontrar dois tipos de normas, as de conduta e as de estrutura. As primeiras têm por finalidade a interferência nos comportamentos humanos, prescrevendo uma conduta que determine o que se deve ou não fazer, demonstrando um caráter imperativo, disciplinar. As segundas, por outro lado, possuem como objetivo regular a formulação de outras normas, de forma a organizar o ordenamento em que estão inseridas. Nas palavras de JUSTEN FILHO:

Elas fixam os pressupostos do ordenamento e balizam o mundo do dever-ser. Criam os pilares do universo jurídico e determinam a natureza e a extensão das relações entre ele e o universo físico. Funcionam como pressupostos lógicos, condições prévias e indispensáveis, à constituição do mundo do Direito¹⁶.

Assim, a norma de conduta conduz à ideia de natureza condicionada, isto é, revela um juízo hipotético, determinando uma ação que pode ou não vir a ocorrer, e que, se ocorrida, implicará uma consequência.

As normas de estrutura, por outro lado, revelam um juízo categórico, ou seja, não apresentam um caráter hipotético, mas sim a organização do ordenamento jurídico. Assim, elas apresentam diretrizes a serem seguidas, de modo a regular a obtenção de outras normas jurídicas.

Nesse sentido, podemos encontrar, como normas de estrutura por excelência, os princípios, haja vista serem ligados a diversas normas de nosso ordenamento jurídico, fixando diretrizes e respaldos consoantes orientações que elas devem seguir.

¹⁵ **Teoria da Norma Jurídica**, p. 140.

¹⁶ **O imposto...** *op. cit.*, p. 22.

Assim os princípios são compreendidos como alicerces do ordenamento jurídico, os quais subordinam as demais normas, determinando que o sentido delas deva ser consoante ao seu, estando esse sentido explícito e implícito¹⁷.

Portanto, podemos entender que os princípios ocupam lugar mais destacado dentro do ordenamento jurídico, na medida em que outras normas se fundamentam neles. Daí se dá a necessidade de todo ordenamento jurídico possuir os princípios norteadores dos segmentos que o compõem. Nas palavras de JUSTEN FILHO:

O que há de pôr-se em destaque é que o princípio, enquanto norma de estrutura, tem natureza categórica. Nos termos acima expostos, isso significa que, destinando-se diretamente a reger a edição e o conteúdo das demais normas, não é logicamente possível conduta que descumpra o princípio¹⁸.

Ainda, sobre a característica e normatividade dos princípios, as lições multicitadas de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

Princípio (...) é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo¹⁹.

Dessa forma, justamente por trazerem consigo os valores constitucionalmente instituídos, os princípios exercem interferência direta na compreensão e aplicação de todas as normas do ordenamento jurídico²⁰.

Infere-se, portanto, que o não atendimento a um princípio significa ferir todo o aparato da segurança jurídica, na medida em que os princípios exibem, em sua natureza, a normatividade de que necessita o ordenamento.

São os princípios que conferem ao nosso ordenamento jurídico a coesão e a organização necessárias. Os princípios orientam a atuação de outras normas, exercendo uma função axiologicamente mais contundente, à medida que, se desprezados, acarretam consequências muito mais expressivas se em comparação com a violação de uma simples regra.

¹⁷MARCIANO BUFFON, **O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988**, p. 21

¹⁸**O imposto...**, *op. cit.*, p. 35.

¹⁹**Curso de Direito Administrativo**, p. 976-975.

²⁰**Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 46.

CARRAZZA ilustra essa relação afirmando que “...acutilar um princípio constitucional é como destruir os mourões de uma ponte, fato que, por certo, provocará seu desabamento. Já, lanhar uma regra corresponde a comprometer uma grade dessa mesma ponte, que, apesar de danificada, continuará de pé”²¹.

2.3.2 Princípio da Legalidade Tributária

Conforme consubstanciado no artigo 150, I da Constituição Federal, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal, “...exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Dessa redação, portanto, é que se tem o Princípio da Estrita Legalidade Tributária, o qual é decorrente do Princípio Geral da Legalidade, disposto no artigo 5º, II, da Constituição Federal de 1988.

Como visto, esse princípio estabelece que, para exercer a competência para tributar, o ente político prescindirá de uma nova determinação legal específica, prevendo minuciosamente a regra matriz de incidência de determinado tributo, bem como todas as demais exigências, constitucionalmente autorizadas, que entender necessárias. Nas palavras de CARVALHO:

qualquer das pessoas políticas de direito constitucional público interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante expedição de lei²².

Nesse sentido, podemos compreender que o Princípio da Estrita Legalidade remete à ideia de República e de autogoverno, que traz consigo o conceito de autotributação, conforme elucida HUGO DE BRITO MACHADO:

sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Entende-se, portanto, que sobre o tributo instituído pela população legitimamente representada pelos legisladores há um consentimento implícito²³ (sic).

²¹ *Ibid.*, p. 58-59

²² **Curso...** op. cit., p. 169.

²³ **Curso de Direito Tributário**, p. 47.

Em outras palavras, o Princípio da Estrita Legalidade configura direito e garantia individual do contribuinte, na medida em que a representatividade, inerente ao nosso estado democrático de direito, opera-se mediante a edição de leis, e que, apenas em vista disso, nova regra tributária poderá ser inserida em nosso ordenamento jurídico. Nas palavras de VIEIRA,

Visceralmente ligado aos Princípios da República e da Democracia, pela ponte da representatividade popular, também a Legalidade, inclusive a Tributária, como irrecusável direito e garantia individual do cidadão-contribuinte que constitui, nos termos expressos do art. 150, caput, encontra-se seguramente protegida entre as cláusulas de pedra da Lei Maior (art. 60, § 4º, IV)²⁴

Trata-se, portanto, de um comando genérico para as pessoas políticas, e que consigna a necessidade de resguardar o contribuinte da criação de tributos e regras arbitrárias, na medida em que a lei tributária deverá proteger o cidadão, estabelecendo previamente, de forma cuidadosa e completa, a regra-matriz de incidência tributária do tributo criado ou majorado.

Portanto, a lei é, por excelência, uma "limitação" ao exercício da competência tributária. Corroborando esse entendimento, temos o ensinamento de CARRAZZA:

De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada. No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei – tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmite e formalidade exigidos pela Constituição – é dado criar ou aumentar tributos.²⁵

Assim, do Princípio da Estrita Legalidade Tributária podemos extrair o Princípio da Tipicidade, compreendido como a expressão da mesma Legalidade, quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, para estabelecer todos os dados que compõe a norma de incidência de um tributo²⁶.

²⁴Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. In: Octávio Campos Fischer (coord.), **Tributos e Direitos Fundamentais**, p. 185.

²⁵**Curso...**, op. cit., p. 282.

²⁶ ALBERTO XAVIER, **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**, p. 69 - 70.

2.3.3 Princípio da Segurança Jurídica

CARVALHO leciona que, em nosso ordenamento jurídico, enquanto normas carregadas de valores jurídicos importantes, podemos encontrar princípios e sobreprincípios. Estes últimos seriam uma conjunção dos primeiros e se realizariam através do seu reconhecimento²⁷.

Com base nesse conceito, compreendemos que a Segurança Jurídica é por excelência um sobreprincípio, o qual se efetiva, em matéria tributária, pela junção de diferentes princípios, tais como a Legalidade, a Irretroatividade, a Universalidade da Jurisdição e a Anterioridade.

Dessa forma, se pudermos observar em determinado sistema jurídico a coexistência e aplicação mútua dos princípios colacionados acima, poderemos inferir que tal ordenamento abriga o sobreprincípio da Segurança Jurídica, no que diz respeito aos tributos. Em contrapartida, quando não houver respeito a tais princípios, a Segurança Jurídica Tributária restará prejudicada.

Sem embargo, fazem-se necessários alguns comentários concernentes aos cânones da Certeza do Direito e da Previsibilidade. Ambos, igualmente classificados como sobreprincípios, correspondem a postulados indispensáveis para a convivência social organizada. Como elucida CARVALHO, “os destinatários dos comandos jurídicos hão de poder organizar suas condutas na conformidade dos teores normativos existentes”²⁸.

A Certeza do Direito se materializa com a delimitação clara e precisa das esferas jurídicas dos particulares entre si, bem como em relação ao Estado²⁹. Nesse sentido, nas palavras de VIEIRA “*Aqui as tendências à clareza e à estabilidade*”³⁰.

A característica da Previsibilidade é utilizada de forma racional e objetiva quando aplicada através do Princípio da Segurança Jurídica, onde se direciona a regular as relações interpessoais, no que tange aos efeitos jurídicos da disciplina das condutas.

²⁷Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária, **Revista Diálogo Jurídico**, p. 84.

²⁸**Curso...**, op. cit., p.162.

²⁹**República e Constituição**, p.157.

³⁰Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”. In: Aires Fernandino Barreto et al. **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, p. 317-373

Assim, nas palavras de CARVALHO, a previsibilidade “...*tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza*”³¹.

Não obstante a possibilidade de planejamento futuro, a Segurança Jurídica também traz consigo a Certeza do passado, relacionada aos fatos já consumados, ao conceito de ato jurídico perfeito, à força da coisa julgada e aos direitos adquiridos, estando intrinsecamente ligada ao Princípio da Irretroatividade. Nesse sentido, temos o que HUMBERTO ÁVILA denomina como a “...*dimensão formal-temporal da segurança jurídica*”³².

Em outras palavras, a Segurança Jurídica pode ser considerada um dos elementos justificadores da existência de um ordenamento jurídico e, até mesmo, do próprio Estado Democrático de Direito³³.

Conclui-se, portanto, que a Segurança Jurídica possui como finalidade resguardar os direitos avindos das expectativas de confiança legítima na aplicação normativa, mediante a Certeza Jurídica e a Previsibilidade, com o resguardo das garantias e liberdades individuais.

2.3.4 Princípio da Proteção à Confiança

Corolário do princípio da Segurança Jurídica, a Proteção à Confiança apresenta-se como sua justificadora. Surge diante da necessidade de preservação das pretensões legitimamente estabelecidas pelos indivíduos, em decorrência de certo comportamento estatal.

Contudo, ainda que tenha a intenção de resguardo da expectativa e preservação da previsibilidade em relação aos direitos e garantias assegurados ao cidadão, a Proteção da Confiança não objetiva a existência de um ambiente jurídico de imutabilidade e engessamento das condutas estatais.

³¹Curso..., *op. cit.*, p.162.

³²Sistema Constitucional Tributário, p. 296

³³LEANDRO PAULSEN, **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**, p. 22.

No âmbito tributário, a arrecadação de tributos é a fonte principal de custeio da máquina estatal, motivo pelo qual as ações políticas voltadas a esse fim, por diversas vezes, tendem ao descontrole.

Diante dessa necessidade de "limitações" ao exercício da competência tributária, o direito passou a impor barreiras, tanto ao legislador quanto à administração pública. Esses limites, assim como a própria atribuição de competências, no texto constitucional, são formas de concretização da Segurança Jurídica, conforme leciona SOUTO MAIOR BORGES:

Mas a competência tributária é a soma da autorização e limitação para o exercício de funções tributárias. Sem autorização, nenhuma limitação, sem limitação, nenhuma autorização. Logo a segurança tributária é um produto da consorciação entre ambas³⁴.

É claro, portanto, o caráter essencial da Previsibilidade e da Segurança Jurídica das condutas estatais, valores sobre os quais se funda o Princípio da Proteção à Confiança, e que são tão caros aos contribuintes.

Dessa forma, tem-se que o Princípio da Proteção à Confiança é a própria instrumentalização desses ideais, traduzidos na certeza que detém o indivíduo de que o Estado não desrespeitará seus atos, procedimentos e condutas, aparentemente dotados de legitimidade.

Nesse sentido, a confiança insere-se na esfera do Direito Tributário como garantidora do dever estatal, guarnecido de Moralidade e Boa-fé, conforme assevera a professora MISABEL DERZI:

Estado de Direito não é apenas Estado das leis, pois administrar conforme a lei é antes administrar conforme o Direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa-fé são componentes indivisíveis da legalidade, do Estado de Direito e da Justiça³⁵.

Contudo, quando em comparação às outras regras e subprincípios derivados da Segurança Jurídica, a Proteção à Confiança apresenta campo de incidência bem menos determinado. A ausência de critérios plenamente objetivos confere um grau de abrangência distinto a esse princípio, sendo aplicado ao caso concreto sempre

³⁴ **O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo**, p. 4, disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>, acesso em: 01.09.2017.

³⁵ **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar**, p 377.

mediante um juízo de ponderação e razoabilidade, considerando sempre a sua razão finalística, qual seja a proteção aos direitos legitimamente alimentados pelo contribuinte.

Assevera RAFAEL MAFFINI que “...a Administração Pública tem o dever-poder de invalidar seus próprios atos administrativos, quanto tenham sido praticados de forma contrária não só à lei aplicável, mas também a qualquer dos princípios norteadores do Direito Administrativo”³⁶.

No entanto, a Proteção à Confiança, amparada no Princípio da Segurança Jurídica e no dever de moralidade do Estado, apresenta-se como exceção a regra mencionada no parágrafo anterior. Dessa forma, por ser exceção, a aplicação do Princípio da Confiança exige o cumprimento de alguns requisitos, conforme assevera FREDERICO CASTILLO BLANCO³⁷.

Para o autor, a primeira observação que deve ser feita é a de que não basta a simples inobservância da legalidade. Ou seja, a norma que se pretende manter e o interesse público devem ser sopesados em comparação com os atos do particular, bem como em relação às consequências referentes ao rompimento do ato administrativo.

Deve-se apurar também a legitimidade da situação fática a ser protegida. Em outras palavras, não é suficientemente válida a expectativa que se funda em meras esperanças acumuladas pelos indivíduos em determinada situação. Nesse ponto, CASTILLO BLANCO indica que deve ser observada a existência dos chamados signos externos, os quais, manifestamente realizados pela administração pública, levariam o contribuinte a cometer ou a omitir determinada conduta ou atividade que, direta ou indiretamente, repercuta em sua esfera patrimonial³⁸.

Além disso, para que haja situação passível de proteção à confiança, devem ser verificadas a quebra da previsibilidade e a boa-fé, bem como a retidão e a lisura na conduta do contribuinte.

³⁶ **Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro**, p. 253, disponível em: <www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/5220/000512451.pdf?sequence=1>, acesso em 01.09.2017.

³⁷ **El Principio Europeo de Confianza Legítima y su Incorporación al Ordenamiento Jurídico Español**, p. 30, disponível em: <www.uimunicipalistas.org/centrodoc/php/verDocumento.php?Parametro=331&Opcion=4>, acesso em 01.09.2017.

³⁸ *Ibid.*, p. 29-30.

Diante desse cenário, podemos concluir que o Princípio de Proteção à Confiança garante ao cidadão que as condutas estatais que lhe geraram expectativas serão tuteladas juridicamente, e que, em contrapartida, o Estado terá o dever de não as violar.

Entretanto, a aplicação do princípio não é imediata e infalível. Deverá ser realizado um juízo de razoabilidade e ponderação, sempre observando as consequências que a mudança desse comportamento gerou para o cidadão e a necessidade de justificativa de desrespeito dessa conduta.

2.3.5 Princípio do Federalismo

CARRAZZA, ao discorrer sobre suas peculiaridades, conceituou a Federação como “...uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (Estados-membros). Nela, os Estados federados, sem perderem suas personalidades, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União de Estados. A mais relevante delas é a soberania”³⁹.

Segundo VIEIRA, uma Federação é caracterizada pela (i) repartição constitucional das competências; (ii) pela participação da vontade das ordens jurídicas parciais na vontade da ordem jurídica nacional; bem como (iii) a possibilidade de auto constituição, ou constituições locais⁴⁰. Indo adiante, o autor ainda menciona os requisitos de manutenção da Federação, quais sejam, (i) a rigidez constitucional; e (ii) a existência de órgão competente para realizar o controle de constitucionalidade das leis⁴¹.

Em uma federação, os estados-membros deixam de ser soberanos na medida em que estão subordinados aos ditames contidos na sua Constituição Federal, a qual confere validade aos atos jurídicos praticados por eles.

Contudo, ainda que não sejam soberanos, os estados-membros são autônomos. E, diante dessa autonomia, há a absoluta igualdade jurídica entre eles e o Estado Federal. Nesse sentido, assevera CARRAZZA: “...o Brasil é um Estado

³⁹Curso..., op. cit., p. 1142.

⁴⁰Princípios Constitucionais Tributários e Estado de Direito, In **Revista de Direito Tributário**, p. 102.

⁴¹*Ibid.*, p. 102

*Federal, em que a União e os Estados-membros ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico. Dai porque devem receber tratamento jurídico-formal isonômico*⁴².

Por serem autônomos e juridicamente equiparados, a atuação de cada estado-membro, e do próprio Estado Federal, está condicionada à atribuição constitucional de competências. Sendo assim, as distinções entre os componentes da federação não diz com posições hierárquicas, mas sim com as diferentes competências conferidas a cada um, inclusive as tributárias.

Quanto à noção de competência tributária, já tratadas no item 2.2. No entanto, cumpre ressaltar que, no âmbito do feixe de competências atribuído aos entes federados, cabe a cada um deles decidir, politicamente, quais as prioridades e medidas mais ou menos importantes a serem tomadas em determinado momento. Essa discricionariedade, constitucionalmente delimitada, decorre justamente da autonomia e da igualdade jurídica conferida aos estados-membros em uma federação.

Nesse sentido, são os ensinamentos de DALMO DE ABREU DALLARI:

Assim, pois, a decisão sobre as prioridades, dentre de sua esfera de competências e afetando seus recursos financeiros, é uma decorrência da autonomia e cabe a cada entidade política, por preceito constitucional, não se podendo exigir comportamento diverso sobre alegação de ser mais conveniente ⁴³.

Assim, por força do Princípio Federativo, os entes federados, ou seja, os estados-membros e a própria União, possuem a faculdade de administrar, com a liberdade e limites de lhes confere a Constituição, os tributos e demais recursos para os quais são competentes.

2.3.6 Princípio da Não Cumulatividade

A Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, I, dispõe que o ICMS “...será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

⁴²*Ibid.*, p. 1143

⁴³Competências municipais *In Estudos de Direito Público*, nº 4, p. 7.

Assim, portanto, está previsto o Princípio da Não Cumulatividade, pelo qual se assegura ao contribuinte a prerrogativa de se apropriar de créditos do ICMS cobrado em aquisições de mercadorias ou determinados serviços, tomados em operações anteriores, para abater do imposto incidente em suas próprias operações e prestações. Essa sistemática busca evitar a tributação “em cascata”, o que acaba prejudicando as atividades econômicas, na medida em que onera em demasia toda a cadeia de produção.

Assim, conforme o Princípio da Não Cumulatividade, os contribuintes deverão passar o encargo tributário suportado para o próximo sujeito passivo da cadeia, para que ele, creditando-se do valor pago em razão da aquisição realizada, repasse ao próximo a tributação, até que apenas o consumidor final arque com a tributação devida durante todo o processo produtivo.

Segundo CARRAZZA, a metodologia imposta pelo Princípio da Não Cumulatividade reafirma o Princípio Federativo, na medida em que “...*permite, nas operações e prestações interestaduais, que a carga econômica do tributo seja distribuída entre os Estados-membros e o Distrito Federal, quando, em seus territórios, ocorrerem os fatos impositivos do ICMS*”⁴⁴.

Por ter a qualidade de princípio e, portanto, ser garantia constitucional do contribuinte, não pode ser suprimido ou mitigado pela legislação infraconstitucional. Justamente por isso, as únicas exceções a esse princípio estão descritas no próprio texto constitucional, ou seja, nos casos de isenção e não-incidência, conforme artigo 155, §2º, II, da Constituição Federal.

⁴⁴ICMS, *op. cit.*, p. 419.

3. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

3.1 ASPECTOS GERAIS E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS.

O ICMS é imposto de competência dos Estados e do Distrito federal, cujas diretrizes gerais estão previstas no artigo 155, II e § 2º, da Constituição Federal. Veja-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Dessa forma, extraímos do texto constitucional que a hipótese de incidência do ICMS só será válida se descrever a realização de operações envolvendo (i) a circulação de mercadorias; (ii) os serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) os serviços de comunicação; inclusive quando iniciados no exterior.

Para analisar a Regra-Matriz de Incidência do ICMS, partiremos da estrutura lecionada por PAULO DE BARROS CARVALHO, na qual observamos a existência da hipótese, descritor ou antecedente, onde encontramos a descrição do fato, que, se ocorrido em determinado espaço e tempo, desencadeará o fenômeno da incidência tributária. A hipótese é composta por 3 (três) critérios, quais sejam, o critério material, o critério espacial e o critério temporal, que conferem o conceito normativo para identificação do fato previsto.

Além da Hipótese, a Regra Matriz de Incidência Tributária também é composta por um consequente, ou prescritor, o qual nos oferece os critérios necessários para identificação da relação jurídica que nascerá com o fenômeno da incidência. Os critérios que compõem o consequente são o pessoal e o quantitativo. Nesse sentido, são os ensinamentos de CARVALHO:

O consequente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se atrela ao fato por meio de um functor neutro, que não sofre a influência dos modais deônticos⁴⁵.

⁴⁵Curso..., *op. cit.*, p; 284.

A partir desse conceito normativo, passaremos a descrever a estrutura da Regra Matriz de Incidência do ICMS.

O critério material corresponde à indicação do núcleo do fato, através de um binômio, “verbo + complemento”. Para o ICMS, como visto, o critério material será o realizar operações envolvendo a circulação de mercadorias, o prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e o prestar serviços de comunicação, mesmo que as operações e prestações se iniciem no exterior.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que as operações acima descritas devem possuir caráter mercantil, ou seja, conforme leciona CARRAZZA, deverão (i) ser regidas pelo direito comercial; (ii) ser praticadas num contexto de atividades empresariais; (iii) ter por finalidade, ou, ao menos, visar ao lucro; e (iv) ter por objeto uma mercadoria⁴⁶.

Quanto ao critério espacial, tem-se, em caráter geral, o âmbito territorial do Estado ou do Distrito Federal, e, em caráter específico, temos o estabelecimento comercial.

Relativamente ao critério temporal da Hipótese de Incidência do ICMS, temos que o momento do nascimento da obrigação tributária é o da mudança de titularidade da mercadoria. Nas palavras de CARRAZZA,

Em suma, o dever de pagar o ICMS só nasce com a mudança da titularidade do domínio ou da posse ostentatória da propriedade (posse autônoma, despida de título de domínio hábil) da mercadoria, que, como já descrevemos, é um bem móvel preordenado à prática de atos de comércio⁴⁷.

Nesse sentido, não podemos deixar de ressaltar que o entendimento de CARRAZZA, no qual o critério material só se efetiva com a transferência de titularidade, está correto quando concernente às operações em que o transporte das mercadorias é realizado pelo estabelecimento comercial.

Contudo, quando o transporte é realizado pelo próprio adquirente, tem-se que a tradição das mercadorias é anterior à sua efetiva saída do estabelecimento comercial. Desse modo, não se pode negar ao legislador a possibilidade de eleger como critério temporal o momento da saída das mercadorias.

⁴⁶ ICMS, p. 46.

⁴⁷ *Ibid.*, p. 60

O critério pessoal, para o ICMS, apresenta como sujeitos ativos, os Estados e o Distrito Federal, os quais possuem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária relativa ao tributo. Como sujeitos passivos, podemos identificar aquele que promove a operação de circulação de mercadorias com o intuito mercantil⁴⁸.

Por fim, o critério quantitativo, o qual é composto por base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo é um dos elementos mais importantes do texto normativo tributário. Podemos encontrar nela três funções essenciais para aferir a constitucionalidade, ou não, de determinado tributo.

A função mensuradora auxilia na medida da proporção econômica dos fatos. Assim, enquanto mensuradora da dívida tributária, a base de cálculo irá compor a operação aritmética que apurará o “*quantum*” devido do tributo. A função objetiva diz com a composição da determinação numérica específica da dívida tributária. Por fim, a função comparativa diz respeito à possibilidade de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material.

Nas palavras de ATALIBA, a base de cálculo é a “...*perspectiva dimensível do aspecto material da h.i que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do ‘quantum debeatur’*”⁴⁹.

Dessa forma, a base de cálculo deve sempre confirmar o fato tributável, guardando relação com ele, sendo sempre sua medida. Portanto, no caso do ICMS, a base de cálculo não poderia ser outra senão o valor da operação mercantil realizada.

Por fim, enquanto componente do critério quantitativo, a alíquota serve para, conjugada com a base de cálculo, delimitar o valor do tributo devido.

Usualmente, no que concerne ao ICMS, a alíquota se apresenta como instrumento para realização do Princípio da Seletividade e, por consequência, dos princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade. Além disso, também verificamos que a alíquota, para o ICMS, também possui uma função ligada à extrafiscalidade, tema sobre o qual trataremos mais adiante.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, III, dispõe que o ICMS “será” seletivo em função da essencialidade do produto. Dessa forma, depreende-se do texto constitucional que o ICMS deverá tributar com mais intensidade as mercadorias consideradas supérfluas, e com menos intensidade as mais necessárias, conforme assevera CARRAZA:

⁴⁸ *Ibid.*, p. 48

⁴⁹ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 108.

As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via de ICMS, que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas ideias está presente, em última análise, a louvável diretriz pela qual quem, em termos econômicos, tem mais há de ser mais onerado do que quem tem menos⁵⁰. (*sic*)

Dessa forma, é através da sistemática de variação das alíquotas do ICMS que se concretiza o Princípio Constitucional da Seletividade, em função da essencialidade dos produtos comercializados.

3.2. O ICMS COMO FERRAMENTA DE FOMENTO E COMO TRIBUTO DE CARATER EVENTUALMENTE EXTRAFISCAL

Estabelecidos os contornos gerais referentes à Regra-Matriz de Incidência do ICMS, passaremos a analisar, rapidamente, de que forma esse imposto é utilizado como meio de fomento e atração de empresas para determinadas unidades da Federação.

O ICMS é tributo que, por excelência, interfere na indústria e no comércio como um todo. Por ser de grande importância para a atividade empresarial, uma vez que incide desde à aquisição de bens para compor o ativo imobilizado das empresas até à aquisição de matéria prima, bem como até a venda do produto final, apresenta grande impacto na contabilidade e na aferição do custo de produção dos empreendimentos.

Dessa forma, buscando atrair investimentos para o seu território, de forma a gerar mais empregos e renda, bem como promover o desenvolvimento em geral, os estados, constitucionalmente competentes para sua instituição, cientes da importância do ICMS para as empresas, concedem benefícios e incentivos fiscais e tributários relacionados a esse tributo, visando construir um ambiente mais atrativo em sua região.

Assim, por poder ser conceituado como tributo que, eventualmente, possui finalidades que vão para além da mera arrecadação aos cofres públicos, servindo como verdadeira ferramenta de fomento e indução de determinadas circunstâncias

⁵⁰ICMS, p. 538

almejadas pelo ente político, podemos dizer que o ICMS apresenta, eventualmente, caráter extrafiscal, o qual será explicado no próximo capítulo deste trabalho.

4. BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E FISCAIS

4.1. CARÁTER FISCAL E EXTRAFISCAL E A NECESSIDADE DE MANUTENÇÃO DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

Para entrarmos no tema da extrafiscalidade, primeiro precisamos estabelecer o conceito de fiscalidade. Fiscal relaciona-se com tudo aquilo que é relativo a tesouro público, à Fazenda Pública. Dessa forma, tudo o que diz respeito ao campo das receitas públicas será, de certa forma, fiscal. Dessa forma, os tributos e penalidades pecuniárias, enquanto receitas públicas, mais especificamente como receitas derivadas, estariam no campo da fiscalidade.

O principal objetivo da fiscalidade é a arrecadação. Por isso, fiscalidade seria a própria tributação com finalidade arrecadatória. Nesse sentido são os ensinamentos de REGINA HELENA COSTA:

Em primeiro lugar, a fiscalidade traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva⁵¹.

Por sua vez, a extrafiscalidade seria tudo aquilo que, de certa forma escapa à fiscalidade, que envolve uma tributação com objetivo diverso do arrecadatório. Ou seja, como leciona VIEIRA, “...a extrafiscalidade é uma medida excepcional em face da via regular dos tributos que é a finalidade arrecadatória, que é o abastecimento dos cofres públicos”⁵².

Assim, podemos conceituá-la como a utilização dos tributos para estimular, induzir ou coibir determinados comportamentos em sociedade, visando a outras finalidades, relacionadas à concretização de valores estabelecidos constitucionalmente⁵³.

Em outras palavras, o Estado utiliza a tributação como meio para “...executar suas políticas, pressionando o contribuinte a realizar determinadas condutas ou abster-se de outras”⁵⁴.

⁵¹ **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional**, p 48-49

⁵² Tributos Federais: IPI e extrafiscalidade, *In Revista de Direito Tributário*, nº91, p. 76.

⁵³ GERALDO ATALIBA, IPTU: progressividade. *Revista de Direito Público*, v. 23, n. 93, p. 233.

⁵⁴ JOSÉ GERALDO HEMÉTRIO, IPTU e sua discutida progressividade. *Revista Eletrônica de Ciências Jurídicas*, v. 1, n. 1, disponível em: <http://fadipa.educacao.ws/ojs-2.3.3-3/index.php/cjuridicas/article/view/12>, acesso em: 23.09.2017.

No entanto, essas intervenções extrafiscais não podem ser utilizadas sem qualquer tipo de controle ou limitação. Verifica-se a necessidade de uma legitimidade constitucional para a extrafiscalidade, ou seja, usá-la para atingir fins respaldados constitucionalmente, bem como necessidade de respeitar os limites da capacidade contributiva.

Isso se dá, justamente, porque a relação entre o Estado e o particular, como bem observa BETINA TREIGER GRUPENMACHER, deve ser “...norteada pelos princípios constitucionais tributários, que delimitam, no mais das vezes, o campo de atuação do poder tributante, que por sua vez deve ater-se ao preceituado pelos princípios disciplinadores da tributação”⁵⁵.

Nesse sentido, o Princípio da Capacidade Contributiva, corolário do Princípio da Igualdade, está expressamente disposto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal. Trata-se, na essência, da disposição de determinada riqueza, excedente ao valor fixado para o mínimo existencial, do qual dispõe o cidadão para pagamento do tributo, satisfazendo, assim, não só às suas necessidades básicas, mas também colaborando para a sobrevivência do estado; correspondendo, pois, a uma capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade social⁵⁶.

O tema da extrafiscalidade está intimamente ligado ao da capacidade contributiva, na medida em que se permite que o Estado se utilize de fins não arrecadatórios para valer-se da competência tributária, estimulando ou desestimulando, discricionária ou arbitrariamente, determinada atividade, descriminando contribuintes sem que haja, ou havendo, a efetiva proporcionalidade entre eles.

Contudo, a extrafiscalidade não é de todo um mal. Utilizada conforme os critérios da legitimidade constitucional, do controle de constitucionalidade e, sobretudo, sem ferir a Capacidade Contributiva e a Igualdade, a extrafiscalidade configura uma forma eficiente de intervenção estatal na economia e na política tributária e fiscal, mediante incentivos ou desestímulos a determinadas atividades.

No âmbito da concessão de incentivos tributários ou fiscais, faz-se necessário que as leis instituidoras dele, em suas exposições de motivos, deixem claro todos os dados necessários para o controle da proporcionalidade, ou seja, quais os meios

⁵⁵ **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 54.

⁵⁶ A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A Convivência do Lobo e do Cordeiro. In **Revista de Direito Tributário**, nº 118, p. 24.

disponíveis para alcançar a finalidade extrafiscal, porque, dentre os meios disponíveis, o Governo ou o legislador optou por determinado meio, e se as vantagens previstas compensam as desvantagens ocasionadas pelas desigualdades que serão estabelecidas. Isso deve ser feito, na medida em que a exposição de motivos possui a finalidade de justificar a medida legal e permitir o controle do respeito à Legalidade e à Igualdade.

4.2. BENEFÍCIOS E INCENTIVOS

Enquanto normas que implicam a redução da carga tributária, ou até mesmo a completa desoneração do dever de pagar o tributo, benefícios e incentivos tributários são tidos como termos sinônimos para esta mesma situação⁵⁷.

Contudo, ainda que possam parecer termos utilizáveis de forma equivalente e para a mesma finalidade, incentivos e benefícios possuem características distintas. Nesse sentido, adotamos irrestritamente a doutrina de GRUPENMACHER, indicando a distinção convencional entre benefícios e incentivos tributários e/ou fiscais da seguinte forma:

Assim, os incentivos fiscais veiculam exonerações tributárias totais ou parciais, vinculadas ao atendimento de uma contrapartida, pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Quanto aos benefícios fiscais, sua concessão independe de uma contraprestação do beneficiado. São permeados por razões de política fiscal ou mesmo com o propósito de atenção ao princípio da capacidade contributiva, sendo hipóteses de favorecimento extraordinário de alguns contribuintes, com propósito de atenção ao princípio da capacidade contributiva, sendo hipóteses de favorecimento extraordinário de alguns contribuintes com propósitos extrafiscais preponderantemente.⁵⁸

A despeito das críticas postas por MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO – de que a distinção entre benefícios e incentivos seria mera construção doutrinária, não sendo disposição presente em nosso ordenamento jurídico⁵⁹ – entendemos que, tendo o cientista do direito o papel de interpretar e construir o conteúdo, o sentido e o alcance da matéria legislada, como leciona CARVALHO⁶⁰, a distinção posta entre os dois

⁵⁷BETINA TREIGER GRUPENMACHER. Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios fiscais, *In Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro*, p.14

⁵⁸*Ibid.*, p.17

⁵⁹**Regime jurídico dos incentivos fiscais**, p. 11-12 (Nota de rodapé n. 11)

⁶⁰**Curso...**, *op. cit.*, p.37-38

vocábulo apresenta-se como uma convenção acurada e adequada com a realidade da intervenção extrafiscal, por intermédio da desoneração tributária.

Estabelecida, portanto, essa distinção entre benefícios e incentivos, vemos que os primeiros, despidos de qualquer contrapartida por parte do contribuinte favorecido, muitas vezes, não se prestam a ser, efetivamente, uma medida extrafiscal voltada à preservação dos princípios constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva, na medida em que são estratégias de fomento fornecidas sem a exigência de medidas reflexas destinadas ao reestabelecimento da proporcionalidade entre os contribuintes e, quando menos, da minimização das desigualdades trazidas.

Nesse sentido, são as lições de GERALDO ATALIBA e de JOSÉ ARTHUR DE LIMA GONÇALVES ao tratar dos incentivos tributários ou fiscais, indicando que

O fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados⁶¹.

Indo adiante, verificamos que a Constituição Federal se preocupou em dispor expressamente sobre a possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados ao estabelecimento do equilíbrio do desenvolvimento social e econômico entre as diferentes regiões do país.

Dessa forma, extraímos desse dispositivo constitucional que a concessão de tratamento tributário anti-isonômico entre as regiões do país será permitida nos casos em que se dê para a concretização da “redistribuição de riquezas” no território nacional⁶².

Como consequência dessa intenção constitucional, CARVALHO leciona que será possível “...a criação de benefícios tributários para as atividades privadas que se instalem e se desenvolvam dentro de certos limites territoriais, considerados mais carentes de investimentos”⁶³.

⁶¹Crédito-prêmio de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro. **Revista de Direito Tributário** nº 55, p. 167

⁶² Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

⁶³**Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**, p 42.

4.3. ESTRUTURA NORMATIVA DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Como visto, a Constituição traz diretrizes específicas concernentes à tributação brasileira, fixando competências, princípios e “limitações” aos entes políticos nessa seara.

Nesse contexto, estabeleceu-se que a legislação complementar será responsável por dispor sobre as normas gerais da tributação, tais como conflitos de competência e “limitações” a competência tributária, conforme artigo 146, da Constituição Federal de 1988.

O Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25.10.1966, na qualidade de lei complementar, parcialmente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, prevê normas gerais sobre diversos tributos. Ainda, podemos observar a existência de legislação complementar concernente aos tributos em específico, como é o caso, por exemplo, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como “Lei Kandir”, referente ao ICMS, de competência estadual, e da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, referente ao Imposto sobre Serviços – ISS, de competência municipal.

Além das leis complementares, de caráter mais abrangente, incumbe a cada ente a edição de lei ordinária para disciplinar o tributo e dispor sobre a sua cobrança de modo mais sintético, sendo editado, em seguida, decreto regulamentadores, que detalharão as previsões da referida lei.

Não obstante, usualmente são editados atos administrativos normativos, pelo órgão responsável pela cobrança do tributo, como a Receita Federal e as Secretarias da Fazenda dos Estados, Distrito Federal e Municípios, para disciplinar os procedimentos específicos a serem adotados para a apuração e o pagamento dos tributos, bem como para o cumprimento de “obrigações acessórias” a eles relativas.

O ICMS, como visto, é imposto de competência estadual. Pelo Princípio Federativo, cabe a cada estado membro o exercício da competência para instituição e cobrança desse tributo, sem que tal faculdade possa conflitar com os interesses de ente diverso.

Por ser um imposto que afeta diretamente o consumo e tem repercussão econômica direta no consumidor final, é inegável a importância da regulamentação

das diretrizes gerais do ICMS em nível nacional. Por outro lado, trata-se de tema que envolve a própria relação entre as unidades federadas no âmbito federal, com inegável importância para a própria organização do Estado Brasileiro.

Nesse contexto, a Constituição Federal, em uma tentativa de adotar critérios nacionais para a instituição e cobrança do imposto, disciplinou que benefícios e incentivos fiscais e tributários somente podem ser concedidos em conformidade com regras estabelecidas em Lei Complementar. É o que dispõe o artigo 155, XII, “g” do texto constitucional ao determinar que cabe à Lei Complementar *“regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”*. Trata-se da Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975.

Em seu artigo 2º, §2º, a Lei Complementar dispõe que *“A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados [...]”*. São os chamados Convênios ICMS, publicados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, os quais são celebrados entre os estados e o Distrito Federal, com a participação do Ministério da Fazenda, para a concessão de exonerações e incentivos ao imposto.

Portanto, pode-se afirmar que, em consonância com a legislação aplicável, a validade de um benefício tributário relativo ao ICMS depende da prévia celebração de convênio no âmbito do CONFAZ.

São recorrentes os questionamentos acerca da constitucionalidade dos benefícios concedidos pelos estados, em especial aqueles unilateralmente outorgados pelas unidades federativas. Nesses casos, é possível que as normas concedentes dos estímulos deixem de pertencer à ordem jurídica vigente, após a declaração de sua inconstitucionalidade pelo STF, eventualmente seguida de suspensão da sua execução por resolução do Senado Federal, conforme artigos 2º e 52º, X, da Constituição Federal, motivo pelo qual é preciso analisar as corretas formas de incentivo fiscal e tributário, bem como as contrapartidas necessárias aos investimentos propostos.

Nesse ponto específico, é importante destacar que benefícios concedidos por meio de condições particulares de investimentos por parte de contribuintes tendem a ser mais bem aceitos ou ao menos minimamente apenados pelos Tribunais Superiores, no caso de discussões sobre a constitucionalidade das normas internas.

4.4. A CHAMADA “GUERRA FISCAL”

A “Guerra Fiscal” insere-se num cenário permitido pelo modelo de estado federalista. Como visto, uma das características principais do Princípio do Federalismo, no Brasil, é a autonomia dos estados membros. Essa autonomia permite que as unidades da Federação, limitadas por seu feixe de competências, legislem e disponham sobre matéria tributária dentro de seus limites territoriais. O ICMS, enquanto tributo de competência estadual, surge como figura principal nesse cenário de “Guerra Fiscal”.

Os estados e o Distrito Federal, buscando a atração de recursos financeiros e investimentos de empresas privadas, concedem condições economicamente mais sedutoras, para que elas, instalando-se em seu território, desenvolvam a região, gerando emprego e renda.

Essa é, pois, a faceta positiva da “Guerra Fiscal”, que, como bem esclarece CARVALHO, é manifestada no *“...empenho que as entidades tributantes realizam para atrair investimentos, buscando por esse meio acelerar o desenvolvimento econômico e social, com benefícios significativos para a Administração e para os administrados”*⁶⁴.

Como visto no tópico anterior, a concessão de benefícios, no âmbito do ICMS, deve obedecer a uma série de regramentos previstos, constitucionalmente e infraconstitucionalmente, para serem efetivamente válidos.

Nesse sentido, como bem destacado anteriormente, uma das previsões autorizativas para a concessão de benefícios tributários é o aceite unânime dos estados no âmbito do CONFAZ. Com isso, torna-se, muitas vezes, inviável, para os estados, o estabelecimento do fomento desejado, o que culmina com a criação de benefícios tributários à revelia das disposições do CONFAZ, e, conseqüentemente, das previsões constitucionais.

Essa concessão de benefícios de forma inconstitucional gera um conflito entre os estados concessionários e as demais unidades federativas que, sentindo-se prejudicadas, acabam por boicotar os contribuintes que se beneficiaram das condições favoráveis outorgadas. Nas palavras de CARVALHO,

⁶⁴ Guerra..., op. cit., p 25

A denominada “Guerra Fiscal”, especialmente a que se refere ao ICMS, envolve não apenas o atrito entre as entidades tributantes, mas também afeta diretamente os contribuintes que usufruíram de incentivos e aquelas que tiveram algum tipo de relacionamento comercial com eles.⁶⁵

Algumas das “sanções” mais comuns impostas aos contribuintes, pelos estados que se sentem, de certa forma, prejudicados pela concessão inconstitucional de benefícios tributários, é a impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS nas operações interestaduais.

Como visto, o Princípio da Não Cumulatividade é garantia constitucional do contribuinte que, conforme leciona CARRAZZA

...garante, ao contribuinte, o pleno aproveitamento dos créditos de ICMS e tem o escopo de evitar que a carga economia do tributo (i) distorça as formações dos preços das mercadorias ou dos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação; e (ii) afete a competitividade da empresa⁶⁶.

Assim, resta claro que os maiores apenados quanto aos efeitos da “Guerra Fiscal” são, de fato, os contribuintes, que, sofrem, inseguros, quanto à validade dos benefícios que lhes são concedidos, bem como, em relação às punições a eles impostas pelos estados que se sentem prejudicados⁶⁷.

4.5. A IMPOSSIBILIDADE DE CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Como vimos, uma das maiores consequências ocasionadas pela “Guerra Fiscal” é a glosa ou o impedimento do aproveitamento de créditos de ICMS, em operações interestaduais, cujo Estado de origem tenha fomentado comportamentos, mediante a concessão de benefícios ou incentivos tributários em desconformidade com os ditames constitucionais e/ou infraconstitucionais.

Nesse sentido, cumpre ressaltar alguns pontos relacionados ao âmbito de validade das normas e à sua pertinência com o sistema em que está inserida. CARVALHO assevera que *“...uma norma é válida antes mesmo da ocorrência do fato conotativamente descrito em sua hipótese, permanecendo como tal, ainda que este*

⁶⁵ *Ibid.*, p. 27.

⁶⁶ **ICMS**. *op. cit.*, p. 417.

⁶⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Guerra...**, *op. cit.*, p. 27

*nunca venha a concretizar-se, ou que, ocorrendo, não seja observado o comando preceituado na consequência normativa*⁶⁸ (sic).

Assim, uma vez que a norma ingressa no ordenamento jurídico, de forma regular ou irregular, guardando pertinência com o sistema em que está inserida, ela permanecerá válida até que venha a ser dele excluída⁶⁹.

Inferimos que determinada norma não pode ser considerada inválida pela simples presunção de inconstitucionalidade pelo aplicador, muito menos deixará de existir por igual motivo. Somente quando declarada inconstitucional, pelo STF, através de controle concentrado, ou no controle difuso, com a sua execução suspensa pela Resolução do Senado, é que tal norma deixará de ter eficácia no ordenamento jurídico⁷⁰.

Portanto, por não poder ser absolutamente desconsiderada, ou, tida como inválida pelo aplicador, é que não podem ser afastados os efeitos das normas concessórias de benefícios tributários, no que tange à vedação ao aproveitamento de créditos. Além dos aspectos pertinentes à validade da norma, tal impedimento configura flagrante ofensa ao Princípio Constitucional da Não Cumulatividade. Esse é, inclusive, o entendimento de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

Não pode entretanto um Estado-membro da Federação impugnar, glosando-o, o crédito de ICMS, destacado em documento fiscal, sob o pretexto de violação ao art. 155, §2º, 'g' da CF (...). Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, e independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais é algo que somente pode ser indicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal; O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portar travessas a legalidade editada por outro, com comportamento ofensivo à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual. E portanto instaurar-se-ia o império da desarmonia contra a arquitetura constitucional do federalismo brasileiro⁷¹ (sic).

Dessa forma, não há como conceber que determinada norma tenha sua aplicabilidade simplesmente ignorada ou afastada PRLOS entes políticos, sem a devida declaração de inconstitucionalidade por órgão competente. Nesse sentido

⁶⁸ *Ibid.*, p 659.

⁶⁹ *Ibid.*, p 660.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 660.

⁷¹ O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro. In **Grandes questões atuais de direito tributário**, 4º vol., p. 124.

também são os ensinamentos de CARRAZZA: *“A Unidade Federada supostamente prejudicada por benefícios fiscais ou financeiros que outra concedeu, sem apoio em convênio interestadual, não pode, pro domo sua, anulá-los. Antes, deverá acessar o STF, para que, este sim, dentro de sua esfera de atribuição exclua do sistema normativo os atos legais ou infralegais que afrontaram o disposto no art. 155, § 2º, XIII, ‘g’, da CF”*⁷²(sic).

⁷²ICMS, op. cit.,p. 435.

5. OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS

5.1. OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS

A Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI está prevista nos artigos 102 e 103 da Constituição Federal, sendo competente para julgá-la o Supremo Tribunal Federal. Trata-se de instrumento processual que visa à tutela de direitos e interesses coletivos difusos. Assim, as decisões proferidas em seu âmbito produzirão efeitos “*erga omnes*”, ou seja, contra todos, bem como vinculando os demais órgãos dos Poderes Executivo e Judiciário.

Conforme exposto em tópicos anteriores, são recorrentes os questionamentos acerca da constitucionalidade dos benefícios concedidos pelos estados, em especial aqueles outorgados de forma unilateral, sem a prévia aprovação via CONFAZ.

Assim, com sua declaração de inconstitucionalidade pelo STF, através do controle concentrado, essas normas deixarão de pertencer à ordem jurídica vigente.

A partir do controle de constitucionalidade concentrado, é possível que os benefícios tributários sejam declarados nulos, o que traz efeitos práticos aos contribuintes, em especial para aqueles que se basearam nos critérios jurídicos e administrativos determinados pela própria administração para a constituição de seus créditos tributários.

Como regra geral, tanto no controle difuso como no controle concentrado de constitucionalidade, prevalece o entendimento de que as decisões definitivas têm efeito retroativo “*ex tunc*”. Dessa forma, a inconstitucionalidade deve ser, regra geral, sanada desde sua origem, desfazendo-se os efeitos diretos e derivados da norma inconstitucional.

Em outras palavras, a norma seria nula desde a sua publicação, de modo que qualquer ato praticado e baseado em sua redação seria desprovido de legalidade.

A nulidade da norma com efeito retroativo é explicada pela necessidade de correção dos fatos pretéritos, ou seja, para que sejam recolhidos aos cofres públicos as quantias desoneradas em razão dos benefícios indevidamente usufruídos.

Contudo, essa premissa deve ser analisada com cautela, especialmente em se tratando de anulação de normas concessivas de benefícios tributários. Nesses casos,

a anulação retroativa dos estímulos causaria grande prejuízo de ordem patrimonial aos contribuintes, cujas atividades foram baseadas em norma tida como válida à época dos fatos.

Nessas situações, o efeito “*ex tunc*” traria considerável insegurança jurídica para as transações comerciais, com a realização dos lançamentos tributários em relação aos contribuintes que se pautaram na validade das normas editadas para desenvolver e projetar suas atividades.

Não obstante, a demora para julgar tais ações agrava a situação de perigo para o contribuinte, uma vez que, enquanto não declarada em definitivo a inconstitucionalidade de determinado benefício ou incentivo, ele continuará a ser tributados com base na legislação vigente à época dos fatos.

5.2. O RECURSO DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS

Como visto, as decisões em Ação Direta de Inconstitucionalidade, via de regra, produzem efeitos “*erga omnes*”, “*ex tunc*”, bem como vinculam os demais órgãos do judiciário e do executivo.

Contudo, a Lei 9.868/99, a qual disciplina o procedimento relativo à ADI, permitiu, em seu artigo 27, que o Supremo Tribunal Federal restrinja os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, ou mesmo decida que sua eficácia terá início em momento posterior, levando em consideração a segurança jurídica ou o excepcional interesse social. Nesse sentido, é o entendimento de ROSÍRIS PAULA CERIZZE VOGAS:

Se o STF pode modular os efeitos de suas decisões em prol do fisco nos casos de declaração de inconstitucionalidade de normas relativas à imposição de tributos, limitando, assim, o direito à repetição de indébito dos contribuintes, com base no argumento de lesão ao poder público, por qual razão não poderia modular os efeitos de suas decisões em prol dos contribuintes que se beneficiaram de incentivos fiscais inválidos, já que isto, certamente, implicará lesão não só ao seu patrimônio, como, também, a terceiros que com eles mantiveram relação econômica?⁷³

Nesse sentido, vemos que a declaração de inconstitucionalidade de benefícios tributários se apresenta como clara hipótese passível de aplicação do instituto da modulação dos efeitos, haja vista estarmos diante de situação onde deve ser

⁷³Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal, p. 168.

resguardada a segurança jurídica dos contribuintes que observaram normas, até então, válidas no contexto do ordenamento jurídico, bem como o excepcional interesse social, ante o enorme impacto econômico que o ressarcimento dos valores desonerados aos cofres públicos causaria nesses contribuintes beneficiados.

Não obstante, a não aplicação do instituto da modulação dos efeitos na declaração de inconstitucionalidade dos benefícios tributários configuraria ofensa clara ao Princípio da Confiança, uma vez que representa a quebra da garantia que o cidadão tem de que as condutas estatais, dotadas de legitimidade, que lhe geraram expectativas, serão tuteladas juridicamente e que, em contrapartida, o Estado será fiel ao dever de não rompê-las, diante da obrigação de evitar a rompimento da previsibilidade e boa-fé, bem como diante da observância de retidão e de lisura na conduta do contribuinte.

Ademais, não se pode exigir do contribuinte o juízo de constitucionalidade das leis, pois que esse é papel que não lhe cabe, sendo competência, como visto, do próprio STF⁷⁴.

Não obstante o posicionamento em sentido contrário, o qual vinha sendo unanimemente adotado, o STF, ao proferir decisão, no julgamento da ADI nº 4481, aplicou o instituto da modulação dos efeitos à declaração de inconstitucionalidade de benefícios tributários, tendo em vista a boa-fé e a segurança jurídica, bem como a desestabilização econômica que a anulação retroativa dos benefícios tributários poderia trazer. Veja-se:

Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.

⁷⁴PAULO DE BARROS CARVALHO, **Guerra...** *op. cit.*, p 42.

(ADI 4481, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015)

Assim, o STF determinou que, mediante o recurso da modulação dos efeitos, o crédito presumido utilizado em data posterior ao julgamento da ADI será considerado ilegítimo, de modo que os valores já apropriados até essa data estariam convalidados. A convalidação, nesse caso, seria aplicada de forma idêntica para contribuintes que se encontrem na mesma situação fática, ou seja, que tenham importado bens nas condições previstas nas normas concessórias dos benefícios.

O contrário representaria aplicar tratamento mais gravoso àqueles contribuintes mais conservadores, que aguardavam a decisão final do STF sobre o tema, em benefício daqueles mais arrojados, situação que, indubitavelmente, não encontra respaldo nos princípios mais elementares do Estado Democrático de Direito previsto na Constituição Federal de 1988.

Seguindo essa mesma tendência, sobreveio a recentíssima decisão, proferida em março de 2017, na ADI nº 3796. Nela, o Ministro Gilmar Mendes, valendo-se do precedente colacionado acima, entendeu que haveriam razões de interesse social e de segurança jurídica suficientes para justificar a aplicação do instituto da modulação dos efeitos, haja vista tratar-se de lei em vigor há mais de dez anos. Veja-se excerto do inteiro teor:

A orientação desta Corte a respeito do tema sempre foi taxativamente contra a modulação de efeitos nas ações diretas que versassem tema da “Guerra Fiscal”, como é consabido.

Cito, nessa linha, os Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.794, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, assim ementada:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM ADI. OMISSÃO. PEDIDO DE MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI QUE CONFERIU BENEFÍCIOS EM MATÉRIA DE ICMS SEM QUE HAJA CONVÊNIO DO CONFAZ. EMBARGOS CONHECIDOS PARA NEGAR-LHES PROVIMENTO. 1. Não comprovadas razões concretas de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, requisitos estipulados pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99, descabe a modulação dos efeitos da decisão. 2. A jurisprudência desta Suprema Corte não tem admitido a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal – Precedentes. 3. A modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no presente caso consistiria, em essência, incentivo à “Guerra Fiscal”, mostrando-se, assim, indevida. 4. Embargos de declaração conhecidos para negar-lhes provimento.” (ADI 3.794 ED, relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Julgamento: 18.12.2014.)

Há, no entanto, pelo menos um precedente no qual o Tribunal adotou solução diversa. Refiro-me à ADI 4.481/PR, também de relatoria do Min. Roberto Barroso:

[...]

Entendo que as mesmas razões são de aplicar no caso em tela. Afinal, tem-se lei que está em vigor há mais de dez anos, impugnada desde 12.9.2006 e com inclusão em pauta desde 2008. Há, portanto, razões de segurança jurídica e de interesse social a justificar a modulação dos efeitos no caso em exame para que a declaração de inconstitucionalidade produza efeitos a partir da data da publicação da ata de julgamento. Grifo nosso.

(ADI 3796, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-168 DIVULG 31-07-2017 PUBLIC 01-08-2017)

Aparentemente, a aplicação do instituto da modulação dos efeitos será um critério utilizado pelo STF em casos análogos, envolvendo benefícios tributários inconstitucionais como efeitos da “Guerra Fiscal”. Veja-se, por exemplo, trecho do julgamento da ADI nº 4481 em que o relator, Ministro Luís Roberto Barroso, sugeriu que em casos similares, o mesmo entendimento seja utilizado.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) – Está bem. Eu também acho que não precisa haver uma regra universal, mas, nos casos de “Guerra Fiscal”, nós convencionamos que vai ser a data do julgamento, se todos estiverem de acordo e respeitada a posição do Ministro Marco Aurélio.

(ADI 4481, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015)

Assim, considerando a tendência jurisprudencial atual do STF, tem-se que seria mais provável que eventuais julgamentos, como é o caso das ADIs 3796 e 4481, aplicassem novamente o recurso da modulação dos efeitos da decisão, para preservar a segurança jurídica dos contribuintes.

Contudo, vários benefícios similares já foram questionados e tantas outras discussões estão pendentes de julgamento. Inclusive, vários estados, cientes de que seus benefícios serão questionados por meio do controle de constitucionalidade do STF, revogam seus Decretos e Leis, instituindo novos benefícios por meio de outro caminho legislativo.

Como dito, em virtude de entendimento anteriormente firmado pelo STF, em casos mais antigos, verificou-se que a declaração de inconstitucionalidade dos benefícios tributários foi proferida sem a modulação dos efeitos.

Diante desse cenário, abriu-se a oportunidade para que os Estados passassem a exigir ativamente o recolhimento das receitas tributárias dispensadas pela concessão dos benefícios, através da edição de atos normativos com essa finalidade.

Foi o que aconteceu, por exemplo, no caso do Estado do Rio de Janeiro, em relação ao Decreto Estadual nº 45.022 de 04.11.2014. O estado previa benefícios fiscais, sem autorização prévia do CONFAZ, para as indústrias de refino e sal. O STF reconheceu a inconstitucionalidade, sem a modulação dos efeitos da decisão. Dessa forma, o Estado do Rio de Janeiro editou novo Decreto determinando a revogação dos benefícios declarados inconstitucionais e determinando que os contribuintes que usufruíram dos regimes previstos refizessem suas escritas fiscais, com o expurgo dos benefícios.

Não podemos negar que essa é, supostamente, uma prerrogativa dos estados, no caso de decisões que declarem a inconstitucionalidade de normas tributárias sem a limitação de efeitos da modulação.

Não obstante, há ainda situações em que existiu ação por parte do próprio Ministério Público, no sentido de exigir que os estados cobrassem dos contribuintes valores decorrentes de benefícios inconstitucionais. Foi o que aconteceu em relação ao Distrito Federal, em discussão em que se resolveu exigir que o imposto dispensado fosse cobrado.

A questão foi levada ao STF sob a alegação de que o Ministério Público não teria legitimidade para exigir esses pagamentos. No entanto, a matéria é tema do Recurso Extraordinário (RE) nº 851421 com repercussão geral, pois, após a concessão de anistia pelo Estado, o CONFAZ chegou a convalidar o perdão concedido pelo Distrito Federal.

Ainda, importante destacar que o ICMS é tributo em que há o repasse do ônus tributário aos contribuintes seguintes da cadeia. Dessa forma, o preço de venda da mercadoria é calculado levando em consideração toda a tributação incidente em seu processo produtivo e/ou comercial.

O imposto, sob influência do Princípio da Seletividade, é instituído para ser diluído ao longo da cadeia, tendo em vista o consumidor final. Além disso, o imposto devido poderá ser compensado com eventuais créditos tributários, haja vista o Princípio da Não Cumulatividade. Sobre a importância do princípio, CARVALHO esclarece que:

[...] na hipótese de concessão de regime especial que acarrete benefícios fiscais ao contribuinte, os Estados e o Distrito Federal hão de tomar o máximo cuidado para não ofender o princípio da não-cumulatividade. É evidente que a solução de pendências administrativas, no que concerne à adaptação de situações concretas à sistemática do ICMS, não pode ser feita em detrimento de mandamentos superiores que fixem os traços fundamentais do imposto⁷⁵ (*sic*).

Como dito anteriormente, a Constituição Federal, prevê como característica intrínseca do ICMS, a não cumulatividade. Isso significa que obstar a compensação dos créditos em conta gráfica seria o mesmo que cobrar indevidamente o imposto. A não cumulatividade, na realidade, consiste em uma técnica tributária para o repasse da carga tributária aos diversos elos da cadeia de produção e/ou comercialização.

Sobre a impossibilidade de tributos ditos “indiretos”, como é o caso do ICMS, onerarem a produção ou comercialização dos bens, esclarece DERZI:

Como já destacamos ao comentarmos o art. 46 do CTN, tanto o ICMS, quanto o IPI, não podem onerar o contribuinte de iure. Destacamos, ainda, que essa afirmação (...) não é econômica, mas, ao contrário, encontra pleno apoio jurídico na Constituição brasileira. É que a Constituição brasileira assegura, como de resto o fazem os países europeus e latino-americanos, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Tal tributo não onera, assim, a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porem a fora econômica do consumidor, segundo ensina Herting. A rigor, quer do posto de vista jurídico – pois há expressa licença constitucional para isso - quer do posto de vista econômico, o imposto foi modelado para ser suportado pelo consumidor, jamais pelo contribuinte comerciante⁷⁶.

Assim, a cobrança de valores desonerados aos contribuintes ensejaria ofensa aos princípios constitucionais da Segurança Jurídica, da Não Cumulatividade e, por fim, ao da Proteção à Confiança, expostos no início deste trabalho, uma vez que o contribuinte estaria apenas exercendo sua atividade baseado no que foi determinado em legislação estadual, de modo que não pode ser apenado por cumprir com o que lhe é exigido e imposto formalmente pela legislação tributária válida, vigente e eficaz.

A boa fé do contribuinte que se pautou pela legislação em vigor e cumpriu com suas obrigações tributárias deve ser ponderada e presumida, a menos que

⁷⁵“Guerra Fiscal” e o Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS. *In* III Congresso Nacional de Estudos Tributários. *Interpretação e Estado do Direito*, p.665.

⁷⁶Nota de atualização *In* BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 370/371

sobrevenham provas que demonstrem cabalmente a concorrência de sua ação na edição dos atos ilegítimos, de forma consciente e plena sobre os vícios.

Admitir o contrário seria beneficiar o ente político que, após o aumento de investimentos, com a aplicação dos incentivos fiscais e/ou tributários, receberia retroativamente a cobrança sobre a diferença não recolhida, que o estado ofereceu aos contribuintes como contrapartida às condutas específicas estimuladas.

Esse também é o posicionamento adotado por VOGAS. Nas palavras da autora,

No caso do vendedor, o efeito da declaração de inconstitucionalidade deve ser unicamente a impossibilidade de continuar usufruindo os benefícios fiscais tidos como inválidos, pois em relação aos fatos geradores pretéritos, as relações já se efetivaram com base em critério jurídico de lançamento que não pode mais ser alterado de forma retroativa, nem mesmo por decisão judicial⁷⁷(sic).

Assim, ainda que se considere que a concessão de benefícios não é a medida mais correta e eficaz para a redistribuição da renda pública, bem como para a concretização dos princípios constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva, os efeitos ocasionados pela exacerbação da utilização desse instituto, com o agravamento da “Guerra Fiscal”, não podem ser ignorados.

Muito pelo contrário. Justamente por ser iniciativa prevista pelo ordenamento jurídico, e, ainda que, por vezes, de forma inconstitucional, mas outorgada aos contribuintes, deve-se sempre levar em conta à observância aos princípios constitucionais da Segurança Jurídica, da proteção à Confiança e da Legalidade, para que, ao se declarar a inconstitucionalidade de benefícios e incentivos fiscais ou tributários, não sejam suprimidas garantias e direitos dos contribuintes, os quais, pura e simplesmente, cumpriram a legislação posta, que, até então, era vigente e válida.

⁷⁷Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal, p. 169.

6. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017

Surgindo como um novo capítulo nesse cenário, em 08 de agosto de 2017, foi publicada a Lei Complementar nº 160 de 2017, despontando como alternativa para minimizar os efeitos da “Guerra Fiscal”. Por meio dessa Lei, as unidades da Federação estariam autorizadas a firmar convênio, no âmbito do CONFAZ, para a convalidação de benefícios tributários já concedidos, bem como conferir remissão aos débitos de empresas que de usufruíram benefícios inconstitucionais.

Esse Convênio deverá ser aprovado, no âmbito do CONFAZ, por, no mínimo, 2/3 dos Estados e 1/3 das unidades federadas de cada uma das regiões do País, em até 180 (cento e oitenta) dias, a partir da publicação da referida Lei Complementar.

Nesse sentido, a grande novidade trazida pela lei é o “*quórum*” para aprovação desse Convênio, na medida em que, conforme vimos, o regramento geral para a admissão de convênios concessórios de benefícios fiscais e tributários prevê a adesão unânime dos estados da Federação.

Além do “*quórum*” distinto, a lei prevê uma série de requisitos para o devido enquadramento dos benefícios no referido convênio, tais como a publicação de seus atos concessórios nos respectivos diários oficiais dos estados, bem como o registro dessas normas no banco de dados do CONFAZ, para que sejam periodicamente publicadas no Portal Nacional da Transparência Tributária.

Atendidas as condições previstas na lei, os estados estarão autorizados a conceder ou prorrogar em até: (i) 15 anos, os benefícios vinculados ao fomento de atividades agropecuária, industrial e de infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano; (ii) 8 anos, para os benefícios destinados à manutenção ou desenvolvimento das atividades portuárias e aeroportuárias vinculada ao comércio internacional e importações; (iii) 5 anos, para os benefícios atrelados à promoção das atividades comerciais; (iv) 3 anos, para os benefícios relativos às operações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura; (v) e 1 ano, para os demais setores.

Outra inovação, ainda que controversa, trazida por essa Lei Complementar, é a possibilidade de revogação ou redução dos benefícios concedidos, antes mesmo do final do seu prazo de fruição.

Nesse sentido, a discussão que se põe é quanto ao caso de incentivos fiscais, ou tributários, que prescindem do cumprimento de contrapartidas realizadas pelos

contribuintes para sua fruição. Nesses casos, o contribuinte não teria garantias do que, mesmo com o cumprimento das premissas exigidas pelo estado concedente, o incentivo concedido estaria válido pelo período indicado.

Por fim, com o intuito de coibir a concessão de benefícios tributários inconstitucionais, a LC nº 160/2017 prevê sanções para os estados que mantiverem tais práticas, tentando, de certa forma, impedir o agravamento do cenário atual de “Guerra Fiscal”.

Cumprе mencionar que as previsões dessa lei não se aplicam aos benefícios tributários discutidos em processos, administrativos e judiciais, ainda não julgados em definitivo, bem como aos benefícios instituídos após a sua publicação, os quais deverão atender as exigências previstas na Lei Complementar nº 24/1975, o que não encerra a discussão posta no tópico anterior, quanto à modulação dos efeitos na declaração de inconstitucionalidade de benefícios e incentivos fiscais e tributários.

7. CONCLUSÕES

O objetivo do presente trabalho foi demonstrar, por meio da análise das características intrínsecas do ICMS, bem como dos princípios constitucionais a ele inerentes, quais são os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos benefícios concedidos, no âmbito desse tributo, de forma contrária aos ditames constitucionais e infraconstitucionais.

O que se verifica é que, por diversas vezes, em razão de sua hipossuficiência em relação aos entes estatais, o contribuinte será sempre o mais prejudicado, ainda que tenha agido conforme o regramento vigente à época dos fatos, devendo recolher aos cofres públicos os valores tidos como indevidamente desonerados pela unidade federativa concedente dos benefícios ou incentivos fiscais e tributários.

Diante desse cenário, é de suma importância a utilização do instituto da modulação dos efeitos nas decisões declaratórias de inconstitucionalidade dos benefícios tributários, justamente para não castigar em demasiado o contribuinte de boa-fé, em homenagem aos princípios constitucionais da Legalidade, da Segurança Jurídica, da Proteção à Confiança e da Não Cumulatividade.

Verificamos que o Supremo Tribunal Federal, em decisões recentes, vem optando pela aplicação da modulação dos efeitos, ante ao completo atendimento dos requisitos previstos no artigo 27 da Lei nº 9.868/99, quais sejam a Segurança Jurídica e o excepcional interesse social.

Não obstante, com o advento da Lei Complementar nº 160/2017, observa-se o interesse do legislador em coibir as práticas fomentadoras da “Guerra Fiscal”. Contudo, ainda que a Lei Complementar tenha trazido alguns mecanismos facilitadores da resolução desse problema, por não ser aplicável aos benefícios tributários discutidos em processos, administrativos e judiciais, ainda não julgados em definitivo, a controvérsia atrelada à aplicação do recurso da modulação dos efeitos permanece necessária.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que a tendência, tanto jurisprudencial quanto legislativa, aponta para a necessidade de não mais se apenar o contribuinte que aproveitou benefícios tributários e fiscais, ainda que concedidos por meio de normas inconstitucionais.

Por outro lado, punir os entes federativos que, conhecendo da flagrante inconstitucionalidade das normas, continuam a editar e publicar novos atos

concessórios de benefícios fiscais, sem, ao menos, preocuparem-se com o agravamento dos efeitos maléficos da “Guerra-Fiscal”, torna-se medida de caráter urgente. Ainda mais se levarmos em conta que todo e qualquer ato praticado na Administração Pública deverá ser regido pelo Princípio da Moralidade, conforme disposto no artigo 37 da Constituição Federal.

Portanto, a discussão acerca das medidas para coibir os efeitos negativos da “Guerra Fiscal” é de suma importância, principalmente quanto aos sujeitos envolvidos, no sentido de minimizar os danos causados aos contribuintes, bem como com o intuito de prevenir que os agentes políticos continuem a instituir benefícios e incentivos tributários e/ou fiscais de forma inconstitucional, a fim de erradicar as desigualdades de desenvolvimento econômico regional no país.

8. REFERÊNCIAS

ANDRADE, André Renato Miranda. A Regra-Matriz de Incidência do ICMS e a Inexistência de Imunidade no Serviço de Transporte de Energia Elétrica. *In*: MARINS, James e MARINS, Gláucia Vieira (coord.). **Direito Tributário Atual**. Curitiba: Juruá, 2000, p. 267-296.

_____. **ICMS: Constituição, Direito Comparado e Regra-Matriz de Incidência. Dissertação**. (Mestrado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, R.T, v. 23, n. 93, 1990, p. 233 a 238.

ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**, 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na “Guerra Fiscal”**. São Paulo: QuartierLatin, 2012.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. São Paulo: FISCOSoft, 2012. (Curso de Tributos Indiretos, I).

_____. GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. V. I. São Paulo: MP, 2011.

BLANCO, Federico A. Castillo. El Principio Europeo de Confianza Legítima y su Incorporación al Ordenamiento Jurídico Español. **Noticias de La Unión Europea**. 2002. p. 30. Disponível em: <http://www.uimunicipalistas.org/centrodoc/php/verDocumento.php?Parametro=331&Opcion=4>. Acesso em 01.09.2017.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom Bonilha. **IPI e ICM – Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BORGES, José Souto Maior. Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal da Contribuição para a Seguridade Social – Lei nº 8.870/94, art. 25, § 2º. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, nº 30, jan./fev. 2000, p. 119-137.

_____. O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **“Grandes questões atuais do direito tributário”**, vol. 4, São Paulo. Dialética, 2000.

_____. **O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, nº 11. 2002. Disponível em < [https://ead.unitins.br/download/webaula/\[051115165327\]dialogo-juridico-11-fevereiro-2002-jose-souto-maior-borges.pdf](https://ead.unitins.br/download/webaula/[051115165327]dialogo-juridico-11-fevereiro-2002-jose-souto-maior-borges.pdf)>. Acesso em 01.09.2017.

BUFFON, Marciano. **O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não-cumulatividade do ICMS: Dimensão Normativa e Eficácia**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **ICMS**. 17.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra-Matriz do ICM**. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. São Paulo, 1981.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **“Guerra Fiscal” e o Princípio da Não Cumulatividade no ICMS**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, nº 95, 2006, p. 7-23.

_____. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **“Guerra Fiscal”: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico – semântico**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CHIESA, Clélio. **ICMS – Sistema Constitucional Tributário: Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: RT, 1995.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

CORDEIRO NETO, Guilherme. **ICMS – Base de Cálculo à Luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2001.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: RT, 1979.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional**. 1. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009

DALLARI, Dalmo de Abreu. Competências municipais *In Estudos de Direito Público*. n. 4, São Paulo: Prefeitura Municipal de São Paulo, 1983.

DALLAZEM, Dalton Luiz. **Inconstitucionalidade e Tributo**. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade**. 5.ed. São Paulo: RT, 2004.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**. 4. ed. Rio de Janeiro. 2006

FISCHER, Octavio Campos. **Os Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

GALVÃO, Flávio. **ICMS sobre Transportes**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997

_____. Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios fiscais. *In Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro*. Betina Treiger Grupenmacher, Denise Lucena Cavalcante, Maria de Fátima Ribeiro e Mary Elbe Queiroz, Coimbra, Almedina., 2012.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Incentivos Fiscais, Princípios da Igualdade e da Legalidade e Efeitos no Âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

HEMÉTRIO, José Geraldo. IPTU e sua discutida progressividade. **Revista Eletrônica de Ciências Jurídicas**, Ipatinga,, v. 1, n. 1, mai./jul. 2011. Disponível em: <http://fadipa.educacao.ws/ojs-2.3.3-3/index.php/cjuridicas/article/view/12>, Acesso em 15.09.2017.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida. A “Guerra Fiscal” e o Direito ao Crédito de ICMS. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (coord.). **Tributação sobre o Consumo**. São Paulo: QuartierLatin, 2008, p. 151-181.

HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **ICMS Sobre Importação: Regra Matriz**. Curitiba: Juruá, 2013.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira e PASIN, João Bosco Coelho (coord.). **Tributos em Espécie: Fundamentos e Elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

JESUS, Fernando Bonfá de. **ICMS: Aspectos Pontuais**. São Paulo: QuartierLatin, 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KALUME, Célio Lopes. **ICMS Didático**. 2.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 1998

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **A Não-cumulatividade do ICMS: Uma Aplicação da Teoria sobre as Regras do Direito e as Regras dos Jogos**. São Paulo: QuartierLatin, 2009.

MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro**. 2005. 253 f. Tese (Doutorado em Ciências Jurídicas e Sociais) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Disponível em: <www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/5220/000512451.pdf?sequence=1>.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A “Guerra Fiscal” do ICMS: Uma Análise Crítica sobre Glosas de Crédito**. São Paulo: MP, 2010.

MARQUES, Márcio Severo e CANHADAS, Fernando A. M. Benefícios de ICMS sem Amparo em Convênio – Questões Polêmicas. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.).

Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. São Paulo: Malheiros e ICET, 2015, p. 404-427.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O Fato Gerador do I. C. M.** São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1978.

_____. **O Princípio da Não-Cumulatividade.** São Paulo: RT e CEU, 2004. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 10).

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: Comentários à Legislação Nacional.** São Paulo: Dialética, 2006.

MELLO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática.** 11.ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS).** 3.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. **Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.** In: _____ e PAULSEN, Leandro. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais.** 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 215-276.

MENDONÇA, Christine. **A Não-cumulatividade do ICMS.** São Paulo: QuartierLatin, 2005.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos.** 2.ed. São Paulo: Noeses, 2012.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e “Guerra Fiscal”: Alguns Aspectos, Alguns Casos.** São Paulo: Pulsar, 2000.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça.** 3. ed. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

SARMENTO, Daniel (org.). **O Controle de Constitucionalidade e a Lei 9.868/99.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

SOARES, Paulo Eduardo Ribeiro. **A “Guerra Fiscal” e a Concessão Irregular de Benefícios Fiscais.** In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). **ICMS: Questões Atuais.** São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 257-281.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. 2008.

VALLE, Maurício DalriTimm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2010, p. 229-258.

VIEIRA, José Roberto. Prefácio – Inconstitucionalidade e Tributo: Resposta a um Apelo para as Alturas. *In*: DALLAZEM, Dalton Luiz. **Inconstitucionalidade e Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 17-46.

_____. Crédito do IPI “Cobrado” ou “Pago”: Sentido; Princípio da Não Cumulatividade e Isenções. *In*: Crédito de IPI relativo a Operações Anteriores Beneficiadas: Maiô Completo ou Completa Nudez ? *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 720-730.

_____. Princípios Constitucionais Tributários e Estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, RT, nº 54, out./dez. 1990, p. 102-104.

_____. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. *In*: FISCHER, Octávio Campos (coord.), **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Tributos Federais: IPI e extrafiscalidade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, nº 91, p. 76. 26.

_____. A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A Convivência do Lobo e do Cordeiro. *In* **Revista de Direito Tributário** nº 118. São Paulo; Malheiros Editores, 2013.

_____. A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**. Porto Alegre, Síntese, nº 33, 2000, p. 53-64.

VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. **Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de “Guerra Fiscal”**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 1978.